

[論 文]

工業簿記の教授法に関する考察 ー導入段階での教育を中心にー

三 浦 克 人

- I はじめに
- II 『検定簿記講義』・新旧対照
- III 『検定簿記講義』・改訂の内容
- IV 各論点の検討
- V おわりに

I はじめに

簿記の初学者がまず目標とするのは、日本商工会議所による簿記検定試験（以下、日商簿記とする）の3級の取得である。この試験で問われるのは、初歩の商業簿記の技能である。もうひとつ上の日商簿記2級の取得を目指す学習者は、中級レベルの商業簿記と並行しながら、はじめて工業簿記を学ぶことになる。同じ複式簿記ではあるものの、内部取引が中心で振替仕訳が連続する工業簿記は、商業簿記とはだいぶ趣が異なる。「商簿の延長」と考えて取り組む学習者の中には、とまどいを感じる者も少なくない。

「はじめよければ終わりよし」などとよく言われるが、日商簿記2級ではじめて学ぶ工業簿記にもこの言葉がピッタリとあてはまる。興味や意欲を持って学習を続けてもらうためには、初回（あるいは2回目まで）の講義がとくに重要になる。ここでもたつくと学習者はやる気を失ってしまう。しっかりやろうすれば、必要以上に時間がかかってしまい本論がおろそかになる。こうしたこと

に留意しながら、筆者は長年、講義を組み立ててきたが、数年前からより強く意識するようになってきた。その直接のきっかけは、長く使用してきたテキスト『検定簿記講義 2級工業簿記』（中央経済社）の大幅改訂である。2012年に行われたこの改訂では、ほぼ全ページが書き換えられた。とくに筆者の興味を引いたのは、導入部にあたる冒頭数章の簡素化であった。

本稿では、同書の簡素化された部分を参照しながら、工業簿記の導入段階での効果的な教授法やテキストのあり方等について考察してみたい。なお本稿で導入段階という場合には、「材料費」に関する記帳や計算の「前段階まで」を指すこととする。初歩の商業簿記でいえば、「商品売買」（あるいは「現金・当座預金」）にあたるのが工業簿記の「材料費」である。本稿で参照するものを含め、この分野のテキストのほとんどが、工業簿記・原価計算の大枠を説明した後、本格的な各論を「材料費」からはじめている。これがわが国でのスタンダードである。

本論に入る前に、本稿における議論の素材とその表記について少し整理しておきたい。次章以降では、『検定簿記講義』の旧版・新版を頻繁に参照することになるが、字面が煩雑になるのをさけるため、書名を省略し、単に旧版・新版と表記することがある¹⁾。大蔵省企業会計審議会による「原価計算基準」については、「基準」と略記する。また本稿では、研究者や専門学校及びその講師等による工業簿記・原価計算分野のテキスト²⁾を適宜参照するが、類書が多いため、比較的新しいものを中心に挙げた。ただし、岡本（2000）、櫻井（2014）、廣本・挽（2015）のような大著については、初学者に対する導入段階の教育を検討するという本稿の議論のレベルとは合致しないため、必要に応じて補足的に参照するにとどめている。

1) 『検定簿記講義』は長く続いているシリーズであるが、2012年の改訂以前は『新検定簿記講義』という名称であった。実質的には同じシリーズであるため、本文中では旧版も『検定簿記講義』と表記する。参考文献には正式名称で記している。また本稿では、旧版については岡本・廣本編（2011）を、新版は岡本・廣本編（2016）を参照した。本シリーズは、日商簿記の直近の過去問を掲載しており、それにあわせて、本文の文言の見直しが行われることがある。たとえば、本稿の注5がこれにあたる。

2) 研究者による入門テキストの書名には「原価計算」という用語が使われることが多いが、中身は「日商簿記2級工業簿記」と同等である。工業簿記と原価計算は、不可分の関係にあり有機的に結合してひとつの学問分野を形成している。本稿でも両者を互換的に扱っている箇所がある。

Ⅱ 『検定簿記講義』・新旧対照

1 改訂の目的と主旨

筆者はこれまで、工業簿記だけでなく商業簿記においても『検定簿記講義』をテキストとして利用してきた。これは著名な大学教員による日商簿記の参考書として人気と伝統を誇るシリーズであり、「2級工業簿記」の編著者は、岡本清・廣本敏郎教授である。

『検定簿記講義』は、日商簿記と連動したテキストである。よって出題範囲の変更があれば、それにあわせて改訂を行うのが自然である。しかし今回の「2級工業簿記」の改訂は、そのケースに当てはまらない。日本商工会議所の出題区分表で確認すると、「2級工業簿記」に関する近年の変更は、総合原価計算における期末仕掛品の評価方法から「後入先出法」を除外したこと（2009年度）ぐらいである。また出題傾向についても、近年、やや難化しているとはいえ、10年前の問題と比べて大きな違いを発見することはできない。

新版の「まえがき」には、1998年以来15年ぶりの全面改訂の目的として「近年における出題傾向も反映させながら内容を最新のものにすることはもちろんですが、読者が楽しく学習できるように、またわかりやすく、かつ大学でも安心して使えるしっかりとした内容のテキストにすることでした（まえがき、p.1）」との文言がみられる。さらには「……検定試験に合格することだけを目指すのではなく、真に簿記会計の基礎を体得してもらうことを目指して執筆されてきました。その志は変えることなく、しかしながら、教育の現場や読者の方々から寄せられた要望をできるだけ取り入れて、イラストも用いながら、これまで以上にわかりやすく説明することに努めました（同上）」とも書かれている。

以上の文言を素直に読み取ると、今回の改訂は、明確な外的要因によるものではないことがわかる。むしろ、長年改訂してこなかったものを久しぶりに刷新した、というのが今回の大改訂の動機であろう。確かなことは、新版をパラパラとめくるだけですぐわかるほどに、今回の改訂がドラスティックなもので

あるということである。とくに冒頭数章の簡素化・軽量化のインパクトは大きく、筆者が導入段階の教育を再考するきっかけとなった。次節ではまず、導入段階に該当する部分（旧版1～4章、新版1・2章）をとりあげ、新旧を比較してみたい。

2 新旧対照表

『検定簿記講義』の旧版では、導入段階の記述は、4章、42頁（練習問題含む）からなり、新版では2章、24頁（同上）となっている。章の数、頁数に比例するかたちで、新版での記述は、かなり簡素化されている。それをまとめたのが表1「『検定簿記講義』の新旧対照表」である。

表1の通り、旧版の1～3章が、新版の1章に集約され、また旧版の4章は、新版の2章にほぼ該当している。表1の右端の欄には、新旧の「章－節」との関係を示しているが、旧版の記述が新版の複数の節に分散している箇所もあるので、多少厳密さを欠いている。ただし本稿での議論には影響しない。

表1 『検定簿記講義』の新旧対照表

検定簿記講義(旧版)				検定簿記講義(新版)				旧版の 章－節
章	タイトル	節	タイトル	章	タイトル	節	タイトル	
1	工業簿記 の本質	1	工業経営の特質	1	工業簿記 とは何か	1	製造企業における 経営活動の特徴	1-1
		2	工業経営における 責任センター			2	工業簿記と原価計算	1-2
2	原価	3	工業簿記の特色					1-3
		4	工業簿記と原価計算					1-4
		5	原価計算基準					1-5
		6	工業簿記の種類					1-6
3	原価計算	1	原価の意義	3	原価計算			2-1
		2	原価の要素、種類、態様					2-2
		3	非原価項目					3-1
		1	原価計算の意義と目的					3-5
		2	原価計算の種類と形態					
4	工業簿記 の構造	3	原価計算の手続	2	工業簿記 のしくみ	1	工業簿記の勘定科目 とその記入法	4-1
		4	原価(計算)単位			2	帳簿組織	4-2
		5	原価計算期間			3	工業簿記の決算 と財務諸表	4-3
		1	勘定体系					4-4
		2	帳簿組織					
		3	決算手続					
		4	財務諸表					

(出所:岡本・廣本編(2011, 2016)を参照し、筆者作成)

表 1 と表 2 「日商簿記検定出題区分表」と比べると明らかなように、旧版の章・節の構成は、この出題区分と同じである。同じ編著者による書籍であるので、記述の仕方に類似点が多いものの、改変された箇所は多い。「原価の意義 (旧版の 2-1)」「原価の要素、種類、態様 (2-2)」「非原価項目 (2-3)」は、新版での記述が簡略化されている。「原価計算の種類と形態 (3-2)」「原価計算の手続 (3-3)」「原価 (計算) 単位 (3-4)」は、新版に該当する記述が見あたらない。一方、「勘定体系 (4-1)」に関しては、部分的にはあるが、新版の記述が充実している。

次章では、これら 7 項目について、それぞれの内容を順に確認していきたい。

表 2 日商簿記検定出題区分表【工業簿記・原価計算】

第一 工業簿記の本質	第三 原価計算
1. 工業経営の特質 2. 工業経営における責任センター 3. 工業簿記の特色 4. 工業簿記と原価計算 5. 原価計算基準 6. 工業簿記の種類 ア. 完全工業簿記 イ. 商的工業簿記	1. 原価計算の意義と目的 2. 原価計算の種類と形態 ア. 原価計算制度…… <u>特殊原価調査</u> イ. 製造原価計算, 営業費計算, 総原価計算 ウ. 実際原価計算と予定原価計算(見積原価計算, 標準原価計算) エ. 個別原価計算と総合原価計算 オ. 全部原価計算と直接原価計算 3. 原価計算の手続 ア. 費目別計算 イ. 部門別計算 ウ. 製品別計算 4. 原価(計算)単位 5. 原価計算期間
第二 原価	第四 工業簿記の構造
1. 原価の意義 ア. 原価の一般概念 <u>イ. 支出原価と機会原価</u> ウ. 原価計算基準の原価 2. 原価の要素、種類、態様 ア. 材料費, 労務費, 経費 イ. 直接費と間接費 ウ. 製造原価, 販売費, 一般管理費, 総原価 エ. 実際原価, 予定原価(見積原価, 標準原価) オ. 変動費と固定費 <u>カ. 管理可能費と管理不能費</u> キ. 製品原価と期間原価 ク. 全部原価と直接(変動)原価 <u>ケ. 特殊原価概念</u> 3. 非原価項目	1. 勘定体系 2. 帳簿組織 3. 決算手続 4. 財務諸表 (「第五 材料費計算」以降, 省略)

(出所: 日本商工会議所のサイトを参照し、筆者作成。下線部は1級の出題範囲)

Ⅲ 『検定簿記講義』・改訂の内容

1 原価の意義

旧版ではまず、「原価とは、企業が特定の目的を達成するために行う企業活動上、犠牲にする経済的資源の、貨幣による測定額をいう（p.11）」——と原価の一般概念を示したあと、「基準」における定義を引用している。また続けて、「基準」における原価の4つの要件（「経済価値の消費」「経営給付にかかわらせて把握されたもの」「経営目的に関連したもの」「正常なもの」）を紹介している（pp.11-12）。

一方、新版での定義は「原価とは、特定の目的を達成するために、犠牲にされる経済的資源の、貨幣による測定額をいう（p.5）」³⁾である。字句は多少異なるが、実質的内容は新旧とも同じである。

また新版の本文中には、原価の要件に関する詳細な説明はなく「応用word」⁴⁾の中で、本章の「3 非原価項目」にからめて次の通り紹介されている。

「原価は正常な状態のもとにおける経営活動を前提として、把握された価値の消費であり、異常な状態を原因とする価値の減少を含みません。これは『非原価』とよばれます。また、原価は経済的価値のある資源を消費したときに発生するので、経済的価値のある資源を購入しても、それを消費しなければ原価となりません（p.5）」⁵⁾

2 原価の要素、種類、態様

ここでは、原価の分類方法が説明されている。旧版では、①材料費、労務費、経費、②直接費と間接費、③製造原価、販売費、一般管理費、総原価、④変動費と固定費、⑤製品原価と期間原価、⑥全部原価と直接（変動）原価、⑦実際原価と予定原価という7項が立てられ、それぞれが詳しく説明されている

3) この定義は、岡本（2000, p.11）と同じものである。

4) 「応用word」の位置づけは、「差し当たって2級受験のためには必ずしも必要ではないが、学習上参考になる事柄を解説したもの（新版、まえがき, p.2）」である。なお、新版の1章における「応用word」は、「完全工業簿記と商的工業簿記」「給付」「原価計算基準」「原価」の4項目である。

5) この引用部のうち「これは『非原価項目』……」以下の文言は、2016年度版になって追記されたものであり、前年度までの版にはみられない。

(pp.12-15)。なお、これらはすべて表 2 の出題区分と一致している。

一方、新版はよりシンプルであり「製造原価の基礎的分類」という項の中で説明され、「形態別分類（上記①に該当）」「製品との関連における分類（②に該当）」「操業度との関連における分類（④に該当）」の 3 分類に絞り込まれている（pp.5-6）。

3 非原価項目

旧版では、「基準」にしたがって「経営目的に関連しない価値の減少」「異常な状態を原因とする価値の減少」など計 4 項目をあげ、それぞれの事例を詳細に紹介している（p.16）。さらには、個別事例に対して原価・非原価の判定をもとめる例題を設けるなど、このテーマを比較的深く扱っている（pp.16-18）。

一方、新版では「1 原価の意義」の項でも引用したように、「応用word」の中に関連する記述がみられ、イラストとともに「火事による損失」が例示されているだけである（p.5）。

4 原価計算の種類と形態

旧版では、①原価計算制度と特殊原価調査、②製造原価計算、営業費計算、総原価計算、③実際原価計算と予定原価計算、④個別原価計算と総合原価計算、⑤全部原価計算と直接原価計算の 5 項目が紹介されている（pp.22-24）。これらもまた、表 2 の出題区分と同内容である。一方、新版にはこの事項に関する記述はみられない。

5 原価計算の手続

旧版では、費目別計算、部門別計算、製品別計算という基本の手続きが紹介されている（pp.24-25）が、新版にはみられない。

6 原価（計算）単位

旧版では「製品別計算では、原価が一定の製品単位に集計される」と説明され、個、ダース、kgなど、いくつかの計算単位が例示されている（p.25）。一方、新版では、これに該当する記述はみられない。

7 勘定体系

旧版では勘定体系について、貸借対照表勘定と損益計算書勘定に大別されることに言及したうえで、「商業簿記の勘定体系とは異なり、貸借対照表勘定には、製品、半製品、仕掛品、材料などの諸勘定が設けられ、損益計算書勘定には、原価要素勘定（材料費、労務費、経費の諸勘定）、製造間接費勘定、部門費勘定、原価差異勘定などの諸勘定が設けられる（p.31）」と記されている。

一方、新版では「商業簿記にはない、工業簿記特有の勘定として、次の勘定があります（p.9）」としたうえで、製品、半製品、仕掛品、材料、賃金・給料、経費、製造間接費、製造部門費など8つの勘定を例示するにとどめている（p.9）。旧版のような勘定の区分には言及していない。

また、勘定連絡や勘定への記入方法について、旧版は「原価計算関係の諸勘定の間では、製造活動の流れに対応し、頻繁に振替記入が行われる。そこで、工業簿記の構造を理解するためには、原価計算関係の勘定連絡図によって記帳の流れを理解することが不可欠となる（p.31）」と説明したうえで、材料勘定から損益勘定までの勘定連絡図のひな形を示している（p.30）。ただし、個々の勘定への記入方法については言及していない。

これに対し新版では、材料、賃金・給料、経費、製造間接費、仕掛品、製品、月次損益の各勘定について、それぞれの記入方法をかなり詳しく解説している（pp.10-14）。一方で、旧版にみられた勘定連絡図の全体像は示されていない⁶⁾。

6) ただし、例題2-1（pp.14-15）、例題2-3（pp.18-20）などを解くことで、勘定連絡図を理解する仕組みを確保している。

8 改訂内容の検討と論点整理

前節までは、旧版・新版の異同について、事実のみを列挙してきた。ここからは、少しコメントを付け加えながら、導入段階における教授法の論点を整理していきたい。

まず、改訂版として当然のこととはいえ、総じて新版の方がわかりやすくなっている。旧版には説明が冗長であったり、初歩の段階としては難しすぎる部分がみられ、そのままでは使いにくい箇所がいくつかあった。例題「商的工業簿記と完全工業簿記の長所と短所を、材料費の計算・記帳を例にとって説明しなさい (pp.8-9)」や、練習問題「日本の『原価計算基準』とアメリカの原価計算基準審議会 (Cost Accounting Standards Board ; CASB) の原価計算基準とを比較しなさい (p.10)」などは、その典型例である。

もちろん、すべての点で新版が優れているわけではない。「7 勘定体系」で確認したとおり、旧版では勘定の分類を行ったが、新版ではこれを行わず、(おそらくは積極的な意図をもって) ただ列挙するにとどめている。また、新版では勘定連絡図の全体像を示していない。一方で、材料以下、各勘定の借方貸方への記入法を順次、説明しているが、導入段階においてここまで踏み込む必要があるのかどうか。いずれの事項も検討に値するだろう。

さて、以上のような新版・旧版の比較や、筆者による若干のコメントを抛りどころとして、本稿の主眼である導入段階の教授法に関する論点を整理してみたい。まず、記述が大幅に変わっている部分、省略された部分、新規に追加された部分は、これをそのまま、論点の候補としてあげても許容されるだろう。ただし、「6 原価 (計算) 単位」については、候補からはずしたい。これは、計算問題等を解きながら自然に意識される事項なので、テキストでわざわざ説明する必要はない。紙幅の節約にもなる。

また、「1 原価の意義」と「3 非原価項目」は、いずれも「原価の定義」にかかわるものであるから、まとめて議論した方が明らかに効率がよいし、学習者も理解しやすい。よって、これらを「原価の定義」として検討する。

残る4項目については、用語・表現を確認・修正しておきたい。本章の1～7は、便宜的に旧版の用語をそのまま流用しており、また、その旧版の拠りどころとなっているのは、長年にわたりほとんど改訂されていない日商簿記の出題区分表である⁷⁾。そのため、最近のテキスト等で用いられるスタンダードな用語・表現とは異なるものがある。4項目のうち、「5 原価計算の手続」については、そのまま用いることができそうであるが、残る3項目については、若干の手直しが必要である。「標準的かつ簡潔で、内容を端的にあらわす」という点に留意し、「2 原価の要素、種類、態様」→「原価の分類」、「4 原価計算の種類と形態」→「原価計算の種類」、「7 勘定体系」→「勘定科目・勘定記入・勘定連絡図」にそれぞれ名称を置き換えることとする。

以上をまとめ、『検定簿記講義』や出題区分表の順にしたがって整理すると「原価の定義」「原価の分類」「原価計算の種類」「原価計算の手続」「勘定科目・勘定記入・勘定連絡図」の5項目となる。次章ではこれらについて『検定簿記講義』以外の比較的新しいテキストも逐次参照しながら議論をすすめる。

Ⅳ 各論点の検討

1 原価の定義

原価という専門用語は、同時に一般名詞でもある。我われはその意味をほぼ理解し、日常的に使用している。工業簿記の学習を進めていくうえでは、そうした一般的理解でも当面は充分であろう。日商簿記でいえば、1級の工業簿記・原価計算でも無理なく対応できるかもしれない。しかしながら工業簿記は、実用的な技能であると同時に、伝統ある学問分野でもあるので、やはり本論に入る前に、原価の定義を確認しておくに越したことはない。ただし、無益な厳密さは不要である。

わかりやすい言葉で端的に原価の定義を示すのは容易ではない。「原価とは、特定の目的を達成するために、犠牲にされる経済的資源の、貨幣による測定額

7) 商業簿記分野については頻繁に改訂されていることを念のため付記しておく。

をいう (p.5)」——これは先に引用した『検定簿記講義』新版にみられる定義であるが、素直に受け入れる初学者ははたしてどのくらいいるだろうか。研究者によるテキストでは、上記に類する定義や「基準」の定義を示し、それに解説を加えるかたちのものが多く、わかりやすいとはいえない。そこで、専門学校やその講師等による、より柔らかないテキストの定義をみておきたい。

「製品を作るのにかった費用を製造原価といいます (よせだ, 2016, p.18)」——これは、原価の定義というよりは、製造原価の説明になっているが、参照したものの中では、いちばんシンプルで無駄がない。

「原価とは、企業の経営活動に必要な費用であり、製造原価を意味する場合と、製造原価に販売費および一般管理費を加えた総原価を意味する場合がある (大原簿記学校, 2013, p.4)」——これも、厳密に原価の定義をしているわけではないが、製造原価に加え総原価の説明もしていてわかりやすい。滝澤 (2016)、TAC簿記検定講座 (2015) などの説明もこれに類似している。

ただし、これら定義・説明にも弱点がある。それは費用という用語を使って原価を説明している点である。このやり方は、費用と原価の使い分けができることを前提している。しかしそれを初学者には求めるのは酷である。やわらかい定義・説明をするテキストでは、この前提を端折り、直感的なわかりやすさを優先したのである⁸⁾。もちろん、研究者が厳密に定義する場合には、費用と原価とを混同させないような配慮がなされる。

導入段階においては例示した、よせだ (2016)、大原簿記学校 (2013) のいずれかで用が足りると思われるが、筆者は前者がやや優勢であり、これで充分だと考えている。というのも、後者の総原価といういい方にすこし違和感をおぼえるからである。

工業簿記では、製造原価に販売費及び一般管理費⁹⁾を加えたものを総原価とする。これは業界の決まりである。しかし総原価という用語は、ビジネスの世

8) ここで引用した、よせだ (2016) も大原簿記学校 (2013) も、費用と原価を厳密に使い分けているわけではない。

9) 工業簿記では、販売費及び一般管理費を「営業費」というのが通例である。商業簿記にはでない用語である。なぜわざわざ「営業費」というのか。筆者はその理由や経緯をしらない。

界で便利かつあいまいに使用される、あやうい用語でもある。よって、学習者の負担を軽くする意味でも、導入段階でわざわざ言及しなくてもよいと筆者は考えている¹⁰⁾。

さて一方の課題は、原価・非原価の区分・線引きである。研究者による定義は『検定簿記講義』旧版と同様、「基準」をベースとしたものがスタンダードであり、初学者には荷が重い。では、専門学校等のテキストはどうか。非原価項目は、日商簿記の出題範囲ではあるが、実際には出題されない。よって、この項に全くふれないテキスト（よせだ，2016）もみられるが、一方で、わかりやすさを優先させて説明するものもある。

「製造原価，販売費及び一般管理費以外の費用を非原価項目といい，基本的には2級商業簿記で学習する営業外費用や特別損失がこれにあたる。これらの非原価項目は，製品の原価を計算する際，原価に含めてはいけないので注意すること（TAC簿記検定講座，2016，p.5）」——これは明快かつ実用的な定義である。大原簿記学校（2013）や滝澤（2016）にも，同主旨の定義がみられる。上記の説明であれば，商業簿記や会計学の知識を関連させて理解することができるため，初学者にも受け入れやすいはずである。研究者好みではないかもしれないが，こうした定義・説明を筆者は受け入れたい。

工業簿記にかぎらずどの学問分野でも，用語の厳密な定義を理解することは，学習者を悩ます種のひとつである。しかしここでつまづくのはもったいない。そこで，この項の最後に，加登・山本（2012）の箴言を紹介しておきたい。

「これらをすべて理解することは不可欠なのですが，最初にすべてがわからないと原価計算がまったくわからなくなるというものではありません。あまり気にせずに先に進んでください。そして，後日，再度学習をしていくうちにだんだんと理解できるようになるでしょう。（pp.37-38，「原価とは」の節の締めくくり）」

10) 総原価の概念を説明する箇所としては，工業簿記の最終盤で学習する「営業費」の項がよいかもしれない。

2 原価の分類

原価の定義をなんとなく理解したあとのハードルは、その分類である。「基準」ではまず原価を、製造原価と販売費及び一般管理費に大別しているが、工業簿記の導入段階では、当面、製造原価だけを考えればいいので、この区分にはあまり意味がない。

先に示した日商簿記の出題区分表には、1 級レベルも含め、8 つの分類方法が提示されている¹¹⁾。このうち、多くのテキストの導入段階で必ず言及されるのは、(前節で議論から除外したウを除くと) 出題区分表(第二の2)のア、イ、オである。『検定簿記講義』新版は、これらを順に「形態別分類」「製品との関連による分類」「操業度との関連による分類」と呼称しており、同じ文言は他のテキストでも使用されている。もちろん、エ、キ、クも大事な分類方法であり、いずれは説明されるべき事項であるが、導入段階では落選することが多い。初学者が吸収できるキャパシティを考えての措置であろう。

「形態別分類」と「製品との関連による分類」は、各論のトップバッターである「材料費」の項ですぐに必要となる分類である。その後も工業簿記の学習にあたっては常について回る概念なので、とくに重要度が高い。

一方、「操業度との関連による分類」が最初に登場するのは、「製造間接費(の公式法変動予算)」の項であり、主役となるのは、学習の最終盤に近い「CVP分析」「直接原価計算」の項である。また、「CVP分析」「直接原価計算」は、工業簿記というよりは、管理会計よりのテクニックである。そのため、導入段階におけるこの分類方法の重要性は、「形態別分類」「製品との関連による分類」に比べやや劣る、といえるかもしれない。実際、よせだ(2016)は、導入段階においてこの分類にふれていないし、大原簿記学校(2013)は、ワンランクを下げた扱いをしている(p.7)。こうしたやりかにも一考の余地があるかもしれない。

11) このほか、機能別分類(または目的別分類)に言及するものもある。たとえば、廣本・挽(2015, p.98)など。

3 原価計算の種類

これは、『検定簿記講義』の旧版では出題区分表（第三の2）の通り詳しく説明され、一方、新版では記述がみられない項目であった。この項目に関しても、研究者のテキストと専門学校等のものとは、扱いが分かれる。前者は原価計算の種類について必ず言及しており、後者の多くは説明を簡略化している。ごく単純にみると、この項目について『検定簿記講義』新版は、専門学校等のテキストに接近しているといえる。

研究者のテキストにおいても、この項の扱いは一様ではない。日商簿記2級の学習においてあまり問題とならない出題区分表（第三の2）の「ア、イ、すなわち、「原価計算制度と特殊原価調査」¹²⁾、「製造原価計算、営業費計算、総原価計算」を省略するものもあり、加登・山本（2012）、高橋（2015）などはこれに該当する。内容の重要度と、初学者の負担を考えると、賢明な判断だと思われる。また、出題区分表のウ「実際原価計算と予定原価計算（見積原価計算、標準原価計算）」については、「実際原価計算と標準原価計算」という表記への置き換えが行われている。予定原価計算という用語を目にすることはめったにないので、この表記変更はごく自然である。出題区分表の書き換えが急がれる。

専門学校等によるテキストでは、この項の説明を省くもの、「個別－総合」のみに限定するものなど多様である。前者の例は、よせだ（2016）、後者の例は、大原簿記学校（2013）である。総じていえば、研究者のテキストより少なめに説明される傾向にある。

さてこの項について、筆者の講義経験から確実にいえることは、導入段階で原価計算の種類を説明したところで、学習者の頭にはほとんど入らないということである。さまざまな原価計算方法のうち、各論の中ではじめに学習するのは個別原価計算である¹³⁾。ただし、個別原価計算にたどり着くまでの道のりは長い。導入段階でのレクチャーを記憶にとどめておける学習者は、いたとして

12) 出題区分表にもあるとおり、特殊原価調査は日商簿記1級の範囲である。

13) 本稿の参考文献における唯一の例外は、片岡編（2015）である。同書では、各論のはじめ（「材料費計算」の前）に「CVP分析の基礎」という章がおかれている。

もごく一部であろう。では、どう対処するのが現実的であろうか。

「とりあえず、原価計算の種類のみを示しておく」——これが現時点での筆者の回答である。出題区分表の順序にはこだわらず、「個別原価計算－総合原価計算」「実際原価計算－標準原価計算」「全部原価計算－直接原価計算」のように、使用するテキストの章立ての順で名称のみを提示しておき、各計算方法を講義する都度、原価計算の種類や、対応する計算方法を確認していくのである。

「原価計算には、次のような種類があります」と前書きし、「個別－総合」「実際－標準」「全部－直接」を一覧する表などが示されていれば、あとはいろいろな場面でこれを活用できるはずである。ただし、そのような半端な説明をしてくれるテキストには、いまだ出会っていない。

4 原価計算の手続

これも前項と同様、『検定簿記講義』新版で省かれた項目である。この項目については、テキスト等を参照するまでもなく、「費目別計算→部門別計算→製品別計算というステップを必ず説明すべき」というのが筆者の意見である。新版においてこの項が割愛されたことは意外であった。

材料費から製造間接費までが費目別計算に該当し、部門別計算をへて、個別原価計算以降が製品別計算となる。この手続きに例外はない。一連の学習において大事なことは、各論点を学習する都度、現在のポジションを確認することである。

「原価の計算（製品 1 単位当たりの金額の計算）は、いつになったら教えてもらえるのだろうか？」——これは、製造間接費計算のあたりまで進んだ学習者が抱く典型的な不安である。原価計算の手続、すなわち学習の大枠をまず示し、その進度を逐一確認することで、この不安が解消され、安心して学習に取り組めるのである。

前項の「原価計算の種類」と同様、この項目も、多くのスペースを必要とし

ない。「原価計算は、費目別計算→部門別計算→製品別計算の順に進む」との文言があれば、最低限の用は足りるはずである（該当する章立てが示されているとなおよい）。むしろ、導入段階ではこの程度にとどめておいて、中途半端に勘定連絡などと関連付けない方が無難である¹⁴⁾。

5 勘定・勘定記入・勘定連絡図

工業簿記の初学者は、日商簿記3級、すなわち初歩の商業簿記を終えている。よって、勘定やその分類、勘定記入のルール（取引の8要素）など、仕訳の基本的な仕組みを理解している。工業簿記にも、もちろん勘定があり、仕訳や勘定記入を通じて処理が進んでいく。商業簿記では、新しい勘定を学習するとき、その内容と同時に勘定分類もセットで記憶するのが基本である。この点に関する工業簿記のテキストの説明の仕方は、バリエーションに富んでいる。

前章で確認した通り、『検定簿記講義』旧版は勘定を説明する際に、商業簿記の体系とは異なることや、貸借対照表勘定、損益計算書勘定（その内訳項目である原価要素勘定）などの用語を説明していた。一方、新版では工業簿記でよく使用する勘定を例示するのみであり、著しく簡略化されている。

勘定の分類を明示しないというやり方は、『検定簿記講義』新版だけでなく、専門学校等のテキストでもよくみられる。その狙いは、学習者をいたずらに混乱させないことにあるとみてよい。

内部取引の振替仕訳を中心とする工業簿記では、入門レベルのテキストにおいても、原価要素勘定（材料、労務費、経費など）、原価集計勘定（製造間接費、仕掛品など）、その他の勘定（製品、売上原価など）に分けて勘定を説明することがある。しかし、導入段階でこれを理解することは困難である。ひと通りの学習を終えたあとでさえ容易ではない。

そこで、『検定簿記講義』新版をはじめとするテキストでは、あえて勘定の分類を説明していない。この方法でもやっていける理由は単純で、工業簿記で

14) 滝澤（2016, pp.8-12）は、「原価計算の基本的な流れ（＝原価計算の手続）」の項で、勘定記入、勘定連絡を含めて解説しており、かえってわかりにくくしている。

は扱う勘定が少ないからである。新版で例示されたものは合計 8 科目。これに、原価差異勘定を加えればだいたいの問題に対応できる。その程度であれば、勘定分類を意識させる必要はない。原価要素勘定などという専門用語は、学習者をかえって混乱させるだけである。

さて、導入段階で勘定記入の方法を説明することについて、筆者は反対の立場をとりたい。勘定記入については、材料費、労務費、経費……と学習テーマごとに丁寧に説明したほうが、学習者の記憶に残りやすい。導入段階で急いで説明しても、理解が半端になるのでは意味がない。

この点について、『検定簿記講義』新版は、材料から月次損益までの諸勘定への記入方法を導入段階で説明している。同様の手法のテキストもいくつかあるが、研究者によるものか、専門学校等によるものかで一定の傾向は見られない。導入段階における勘定記入方法の扱いについては、方向性が定まっていないようである。

最後に、勘定連絡図について考えてみよう。これについても「原価計算の手続」と同様、筆者の意見は明確である。材料、労務費、経費から損益にいたる勘定連絡図を、導入段階で示すべきと考える。この主張は、先に「導入段階での勘定記入法の説明は不要」と述べたことと矛盾するようであるが、そうではない。「連絡図は示すが詳細は解説しない」というのが筆者の意図である。

導入段階で勘定連絡図を示すねらいはふたつある。ひとつは、「原価の手続」の場合と同じで、いま学習している内容の位置づけを逐一、確認させることにある。よって、提示された勘定連絡図は、講義の中で繰り返し参照することになる。

もうひとつのねらいは、工業簿記においては、まず勘定連絡で考えることへの意識づけである。材料を直接費・間接費として消費した時には、材料勘定の貸方から仕掛品勘定・製造間接費勘定の借方に向かう矢印を描く。「仕訳よりも勘定連絡を優先する。」これを徹底するのが工業簿記に習熟するコツである。

V おわりに

本稿では、工業簿記における導入段階の教授法について、『検定簿記講義』をはじめとする各種テキストを参照しながら検討してきた。現時点での筆者なりの考えを整理することができたが、最後に検討した「勘定・勘定記入・勘定連絡図」については、さらなる検討が必要だと感じている。次年度以降の講義の中で試行・実践したうえで、機会があればあらためて報告したい。

(参考文献)

- 上埜進・長坂悦敬・杉山善浩『原価計算の基礎－理論と計算－（第2版）』税務経理協会，2008年
- 上埜進編『工業簿記・原価計算の基礎－理論と計算－（第3版）』税務経理協会，2014年
- 大原簿記学校『スラスラできる日商簿記2級工業簿記 テキスト』大原出版，2013年
- 岡本清『原価計算（第6版）』国元書房，2000年
- 岡本清・廣本敏郎編『新検定簿記講義／2級工業簿記（平成23年度版）』中央経済社，2011年
- 岡本清・廣本敏郎編『検定簿記講義／2級工業簿記（平成28年度版）』中央経済社，2016年
- 片岡洋一編『原価計算セミナー』中央経済社，2015年
- 加登豊・山本浩二『原価計算の知識（第2版）』日本経済新聞社，2012年
- 櫻井通晴『原価計算』同文館出版，2014年
- 清水孝『原価計算』税務経理協会，2012年
- 高橋賢『テキスト原価計算（第2版）』中央経済社，2015年
- 滝澤みなみ『スッキリわかる 日商簿記2級 工業簿記（第5版）』TAC出版，2016年
- 廣本敏郎・挽文子『原価計算論（第3版）』中央経済社，2015年
- よせだあつこ『簿記教科書 パブログ流でみんな合格 日商簿記2級 工業簿記 テキスト&問題集』翔泳社，2013年
- TAC簿記検定講座『合格テキスト 日商簿記2級工業簿記 Ver.8.0』TAC出版，2015年

